GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33148C
Inscrit le 31 juillet 2013

Audience publique du 30 juillet 2014

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 27 juin 2013 (n° 30215 du rôle)
dans un litige l'opposant à
la société ..., …,
en matière d'impôts

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 33148C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 31 juillet 2013 par Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT pour compte de l'Etat du Grand-Duché du Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 10 juillet 2013, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 27 juin 2013, par lequel ledit tribunal a reçu en la forme et déclaré justifié le recours principal en réformation introduit par la société anonyme ..., établie et ayant son siège social à L-…, et dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2008 et 2009, ainsi que les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009, tous émis à son égard le 1er juin 2011 par le bureau d'imposition Sociétés 2 de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 15 octobre 2013 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de la société ... ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 15 novembre 2013 par Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT pour compte de l'Etat du Grand-Duché du Luxembourg ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 16 décembre 2013 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la société ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadège LE GOUELLEC, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 14 janvier 2014.

Le 1er juin 2011, le bureau d'imposition Sociétés 2 de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *bureau d'imposition* », émit à l'égard de la société anonyme ..., désignée ci-après par la « ...», les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, ainsi que les bulletins de l'impôt commercial communal concernant les années 2008 et 2009.

Par courrier de son mandataire du 2 août 2011, la ...fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *directeur* », à l'encontre des bulletins d'impôt précités.

Cette réclamation étant restée sans réponse de la part du directeur, la ...déposa en date du 3 avril 2012 au greffe du tribunal administratif un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, ainsi que des bulletins de l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009, tous émis le 1er juin 2011.

Dans son jugement du 27 juin 2013, le tribunal administratif reçut le recours principal en réformation en la forme, au fond, le déclara justifié, partant, par réformation des bulletins entrepris, dit que la ...pouvait bénéficier, en application de l'article 50*bis* de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur revenu, en abrégé « *LIR* », de l'exonération à hauteur de 80% du montant net positif des revenus perçus de la part de la société anonyme de droit belge ... à titre de rémunération pour l'usage de la marque de commerce ..., pour les années 2008 et 2009, renvoya le dossier en prosécution de cause au bureau, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation, rejeta la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 2.000 euros formulée par la ...et condamna l'Etat aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 31 juillet 2013, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 27 juin 2013.

A l'appui de son appel, l'Etat soutient en premier lieu que le tribunal aurait estimé à tort que les conditions de l'article 50*bis* (4) LIR seraient réunies en l'espèce et plus particulièrement que la « *constitution du droit* » serait à déterminer sur base de la seule date juridique d'acquisition du droit exclusif de protection, en l'occurrence les deux dates respectives de dépôt des demandes d'enregistrement des 5 février et 24 juin 2008, en faisant abstraction de la date effective de constitution du droit qui serait en l'espèce antérieure au 31 décembre 2007. Ce faisant, le tribunal aurait fondé son jugement exclusivement sur un critère juridique de formalisation du droit, alors que cependant le texte de l'article 50*bis* LIR ne contiendrait pas un tel critère et qu'il se référerait uniquement à la « *constitution du droit* » sans retenir un critère exclusivement juridique tenant à la date d'acquisition de la protection exclusive qui serait à prendre en considération pour déterminer une telle époque.

Tout en admettant que la date juridique de constitution et la date effective de constitution coïncident souvent, l'Etat estime que tel ne serait pas toujours le cas, comme en l'espèce, et que la circulaire LIR n° 50*bis*/1 du directeur du 5 mars 2009, ci-après désignée par la « *circulaire 50bis/1* », tiendrait simplement compte des différentes circonstances telles qu'elles pourraient se présenter dans la réalité sans dépasser le texte légal. Ainsi, la circulaire 50*bis*/1 partirait du cas général à la fois de l'enregistrement des marques, dessins et modèles

dès leur création pour empêcher leur utilisation par autrui et de la prise en compte de la date du dépôt de la demande d'enregistrement comme date de constitution, mais rendrait également attentif aux autres situations pouvant se présenter, dont notamment celles d'entreprises ayant créé des marques dont elles font usage pour commercialiser leurs produits ou services, mais pour lesquelles elles n'ont pas procédé aux formalités de dépôt et d'enregistrement, et la circulaire citerait le cas de la marque notoire comme exemple d'une telle situation. Cependant, le cas de la marque notoire ne serait visé par cette circulaire que comme un exemple de cas d'utilisation d'une marque non enregistrée et non pas comme seul cas. Or, en l'espèce, l'intimée aurait fait une utilisation effective et durant de longues années de la marque non notoire en cause en ayant commercialisé ses produits sous le couvert de ladite marque avant d'accomplir les formalités du dépôt officiel de la marque. Dans ces conditions, la date effective de constitution de la marque ... ne se confondrait pas avec les dates respectives de dépôt des demandes d'enregistrement des 5 février et 24 juin 2008, de manière que la condition du n° 1 de l'article 50*bis* (4) LIR ne serait pas remplie. Le tribunal aurait également relevé cette distinction entre la création et l'enregistrement d'une marque, mais n'auraient pas tiré les conséquences légales de ce constat.

L'Etat considère encore que l'analyse du tribunal suivant laquelle la date de constitution d'une marque serait à interpréter en fonction de la seule date juridique d'enregistrement ne se dégagerait pas non plus de la *ratio legis* de l'article 50*bis* LIR. Ainsi, les travaux parlementaires ne comporteraient aucune indication dans le sens de vouloir inclure dans le champ de l'article 50*bis* LIR des marques constituées avant le 1er janvier 2008 et dont la seule formalisation est postérieure à cette date, mais feraient ressortir que l'objectif du législateur aurait consisté dans la promotion de la création d'une chaîne de valeur à trois stades, à savoir la création, la protection et l'exploitation. Etant donné que la création constituerait le premier élément de cette chaîne de valeur, il faudrait conclure qu'il importait au législateur d'exclure de l'application de l'article 50*bis* LIR non seulement les contribuables ayant créé et formalisé leur droit avant le 31 décembre 2007, mais également ceux ayant commercialisé de longue date leurs produits sous une marque, partant constituée effectivement avant le 1er janvier 2008, et formalisée seulement après cette date butoir. En l'espèce, le bien incorporel de commercialisation que représenterait la marque ... aurait été créé et utilisé de longue date, de manière que sa création effective et la constitution de la valeur lui rattachable auraient eu lieu avant le 1er janvier 2008 et que la prise en compte de la seule date de la formalisation juridique reviendrait à méconnaître la volonté du législateur.

L'Etat critique également le tribunal pour s'être fondé sur l'article 2.2. de la Convention Benelux en matière de propriété intellectuelle, signée à La Haye le 25 février 2005, ci-après désignée par la « *Convention Benelux* », pour fonder sa conclusion que le seul moment de la formalisation du droit serait décisif pour la détermination du moment de la constitution de la marque au sens de l'article 50*bis* LIR, l'Etat rappelant qu'il n'aurait mentionné cette Convention qu'à titre accessoire en première instance pour mettre en exergue que les développements de la ... relatifs à la marque notoire seraient sans pertinence. Il réitère sa position que le bureau d'imposition n'aurait pas invoqué le fait que la marque ... serait à qualifier comme notoire, mais se serait fondé sur la considération que la date effective de la constitution de cette marque se situerait avant le 1er janvier 2008. L'Etat relève que la Convention Benelux apporterait dans son article 2.4 deux exceptions au principe de l'acquisition du droit exclusif à la marque par l'enregistrement du premier dépôt, à savoir celle de l'usage antérieur d'une marque notoire et celle de l'usage antérieur de bonne foi d'une marque susceptible d'être connue du déposant, de manière qu'elle reconnaîtrait cet usage antérieur de bonne foi d'une marque non notoire comme exception au principe précité et que le tribunal aurait à tort fait abstraction de cette seconde exception. Au vu de l'usage de longue date avant la date d'enregistrement tel qu'il aurait eu lieu en

l'espèce, il faudrait partant conclure à la constitution de la marque ... bien avant le 1er janvier 2008.

Finalement, l'Etat reproche au tribunal d'avoir fait abstraction du principe de l'appréciation selon des critères économiques des faits et actes juridiques du contribuable. Or, l'intimée aurait fait un usage de longue date de la marque ..., de manière qu'elle devrait être qualifiée de « *Eigenbesitzer* » de cette marque au sens du § 11 (4) de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StAnpG* », avant d'avoir procédé à la formalité de son enregistrement. En outre, il faudrait tenir compte des circonstances du contrat de licence conclu entre l'intimée et sa filiale belge, ce contrat ayant été signé trois jours après l'enregistrement de la marque en cause et la filiale ayant été disposée à payer un certain prix dès la conclusion du contrat et des redevances annuelles pour la concession de l'usage d'une marque venant d'être créée juridiquement. Dans la mesure où un droit de marque ne porterait, contrairement à un brevet, que sur un droit exclusif de reproduction d'un signe et concourrait à l'exploitation commerciale d'un produit ou service, seule la considération que la constitution effective de la marque aurait eu lieu depuis un certain laps de temps et que des produits ou services ont déjà été commercialisés sous ce couvert pourrait représenter une explication de la date rapprochée de la conclusion du contrat de licence et des niveaux de redevances que la filiale était disposée à payer.

La ...rappelle d'abord qu'elle serait active dans le domaine de la commercialisation de métaux et qu'elle serait une société-sœur de la société de droit belge ..., ci-après désignée par la « ... », les deux étant détenues par la société de droit luxembourgeois .... Elle expose qu'elle acquérait les matières nécessaires à la fabrication de lingots de zinc pour les vendre à la ... qui produirait les lingots de zinc. Cette dernière vendrait ensuite les lingots produits à la ...qui, elle, les commercialiserait auprès de tiers. Afin de démontrer la réalité économique de ces opérations, elle soumet en cause un tableau comportant une ventilation de son chiffre d'affaires selon les différentes étapes.

La ... affirme que, contrairement aux allégations de l'Etat, elle n'aurait pas commercialisé ses produits sous la marque ..., étant entendu qu'avant l'enregistrement de cette dernière, cette désignation aurait uniquement fait partie de sa dénomination sociale et que ce ne serait que suite à l'enregistrement de la marque ... et la mise en place du contrat de licence que le nom ... aurait été utilisé comme marque notamment sur les lingots produits par la ... et vendus par elle-même.

En droit, la ... estime que le tribunal aurait admis à bon droit comme seul critère pour la constitution de la marque la date de son enregistrement et que la doctrine rejoindrait cette analyse dans la mesure où il est considéré qu'à défaut de dépôt, il n'existerait aucun droit sur une marque et où le dépôt et l'enregistrement de la marque sont, sauf pour une marque notoire, une condition indispensable pour bénéficier du droit exclusif. Elle estime que la circulaire n° 50*bis*/1, si elle devait être considérée comme faisant référence à d'autres cas d'exception que la marque notoire, ajouterait une condition à la loi dans la mesure où l'article 50*bis* LIR aurait vocation à s'appliquer à tous les droits de propriété intellectuelle constitués ou acquis après l'année 2007 et où la commercialisation n'aurait aucune influence sur la création du droit de propriété intellectuelle.

L'article 50*bis* LIR dispose comme suit dans ses paragraphes (1) et (4) :

« *(1) Les revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur des logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de*

fabrique ou de commerce, «d'un nom de domaine», d'un dessin ou d'un modèle sont exonérés à hauteur de 80% de leur montant net positif. Est à considérer comme revenu net, le revenu brut diminué des dépenses en relation économique directe avec ce revenu, y compris l'amortissement annuel ainsi que, le cas échéant, une déduction opérée pour dépréciation. (…)

(4) L'application des alinéas 1 à 3 du présent article est soumise aux conditions suivantes:

1. le droit doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007;

2. les dépenses, amortissements et déductions pour dépréciation en rapport avec le droit sont à porter à l'actif du bilan du contribuable et à intégrer dans le résultat au titre du premier exercice pour lequel l'application des dispositions des alinéas susvisés entre en ligne de compte pour autant que pour un exercice donné ces frais ont dépassé les revenus en rapport avec ce même droit. (…) ».

Comme les premiers juges l'ont retenu à bon droit, l'exonération fiscale de 80% du montant net positif des revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'une marque de fabrique ou de commerce prévue par l'article 50*bis* (1) LIR, est subordonnée par l'article 50*bis* (4) LIR notamment à la condition que la marque ait été constituée ou acquise après le 31 décembre 2007, sans que cette disposition précise autrement à partir de quel moment une marque est à considérer comme constituée.

L'article 50*bis* (1) LIR ne définit cependant pas plus loin la notion de la « *marque de fabrique ou de commerce* », mais les travaux parlementaires relatifs à la loi du 21 décembre 2007, 1. portant modification – de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu; – de la loi modifiée du 1er mars 1952 modifiant certaines dispositions relatives aux impôts directs; – de la loi modifiée du 30 juin 1976 portant 1. création d'un fonds pour l'emploi; 2. réglementation de l'octroi des indemnités de chômage complet; – de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934; 2. portant introduction de la loi concernant le boni pour enfant; 3. portant modification de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée; 4. portant modification de la loi modifiée du 4 avril 1924 portant création de Chambres professionnelles à base élective; 5. portant modification de l'arrêté grand-ducal modifié du 8 octobre 1945 portant réorganisation du statut de la Chambre des Artisans, ci-après désignée par la « *loi du 21 décembre 2007* », ayant introduit l'article 50*bis* dans la LIR, renseignent que la « *définition des droits dont la rémunération peut être exonérée en vertu du nouvel article est largement reprise de celle figurant à l'article 98, numéro 3 L.I.R. (revenus de location) et de la définition proposée par la convention modèle de l'OCDE* » (doc. parl. 5801, commentaire des articles, p. 23).

Or, l'article 98 (1) n° 3 LIR énumère certes les droits de propriété intellectuelle du chef desquels les paiements pour la mise à disposition temporaire sont à qualifier de redevances, mais ne fournit aucune définition propre et ne comporte pas de renvoi à cet égard. Dans la mesure où l'article 98 (1) n° 3 LIR est inspiré de l'article 12, paragraphe 2, du Modèle de convention de l'OCDE qui est généralement interprété en ce sens que les droits sont essentiellement ceux reconnus par les législations ou dispositions de droit international prévoyant ces droits (voir en ce sens Modèle de convention OCDE, art. 12, commentaire n° 8 : « *rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit qui est mentionné, que ce droit ait fait ou non l'objet ou soit susceptible ou non de faire l'objet d'un dépôt ou d'une inscription publique* » ; aussi Klaus VOGEL : *DBA-Kommentar*, ad art. 12, Anm. 53 : « *Urheberrechte sind solche aufgrund gesetzlicher Vorschrift oder nach Common Law* »), il y a lieu de conclure que les droits de propriété intellectuelle couverts par l'article 98 (1) n° 3 LIR et partant également par l'article 50*bis* (1) LIR, dans la mesure où ils sont

repris par cette disposition, sont ceux tels que définis et régis par les législations nationales ou dispositions du droit de l'Union européenne ou du droit international afférentes.

En matière de droit des marques, il y a partant lieu de se référer à la Convention Benelux qui pose dans son article 2.2 le principe de base que « *le droit exclusif à la marque s'acquiert par l'enregistrement de la marque, dont le dépôt a été effectué en territoire Benelux (dépôt Benelux) ou résultant d'un enregistrement auprès du Bureau international (dépôt international)* » et a ainsi adopté la règle du « « *premier dépôt » attributif* » (Antoine BRAUN & Emmanuel CORNU : *Précis des Marques*, 5e édit., p. 115).

La Convention Benelux prévoit également dans son article 2.4 des restrictions à ce principe de l'acquisition du droit exclusif à la marque par l'enregistrement du dépôt de la marque, dont deux exceptions, invoquées par le délégué du gouvernement, visent des situations sans dépôt préalable de la marque sur le territoire concerné.

La première exception, non pertinente en l'espèce, se trouve inscrite à l'art. 2.4, point e) de la Convention Benelux et découle de l'article 6*bis* de la Convention de Paris pour la protection de la propriété industrielle du 20 mars 1883. Elle tend à protéger une marque déposée dans un des pays parties à cette Convention de Paris, mais qui n'est pas protégée dans un autre de ces pays tout en y étant notoirement connue, son existence faisant obstacle à la naissance du droit à une marque susceptible d'y créer une confusion avec la marque notoirement connue.

La seconde exception inscrite à l'article 2.4, point f) de la Convention Benelux vise « *l'enregistrement d'une marque dont le dépôt a été effectué de mauvaise foi* » et se trouve présentée par le délégué du gouvernement comme fondement de la constitution d'une marque dont un usage a été fait de longue date. Or, pour que cette exception puisse être invoquée par un usager antérieur de la marque non déposée, il faut la vérification de l'existence d'une bonne foi dans le chef de l'usager antérieur de la marque et de la mauvaise foi dans celui du déposant de la marque, les deux exemples énoncés à l'article 2.4, point f) rattachant la mauvaise foi à la connaissance ou à l'ignorance inexcusable de l'usage antérieur de bonne foi par l'usager. En outre, le premier usager antérieur de bonne foi de la marque devra effectuer le dépôt de sa marque et la faire enregistrer au plus tard en cours d'instance en vue de faire connaître ses droits et il doit introduire son action tendant à la nullité de l'enregistrement de la marque déposée et à la reconnaissance de la validité de son propre dépôt dans le délai de cinq ans de la date de l'enregistrement de la marque qu'il entend faire annuler. Par voie de conséquence, si l'article 2.4, point f) de la Convention Benelux se présente dans une certaine mesure comme exception au principe énoncé par l'article 2.2 susvisé, comme le délégué du gouvernement le souligne en se référant à un ouvrage de doctrine, le même ouvrage de référence conclut cependant clairement plus loin que « *l'usage de la marque, à lui seul, ne fait jamais acquérir de droit exclusif mais, après dépôt, pourra en cas de premier usage normal de bonne foi, permettre d'annuler un premier dépôt de mauvaise foi* » (Antoine BRAUN & Emmanuel CORNU : *Précis des Marques*, 5e édit., p. 278), étant ajouté que cet usage ne crée donc pas un droit opposable *erga omnes*, mais seulement un droit d'action contre un cercle limité de personnes auxquelles une mauvaise foi peut être imputée. Cette analyse se trouve également confirmée par l'article 2.19 de la Convention Benelux qui prévoit qu'à l'exception du titulaire d'une marque notoirement connue, nul ne peut revendiquer en justice un signe considéré comme marque s'il ne peut faire valoir l'enregistrement de la marque qu'il a déposée.

Or, dans la mesure où l'article 50*bis* (4) pose clairement le critère de la constitution du droit, où l'article 2.2 de la Convention Benelux pose la règle de l'acquisition du droit exclusif à la marque par l'enregistrement de la marque antérieurement déposée et où l'article

2.4, point f) de la même Convention ne confère pas un droit exclusif *erga omnes* découlant du seul usage de la marque, il faut partant conclure qu'en matière de droit des marques, la date de la constitution du droit au sens de l'article 50*bis* (4) LIR correspond à la date du dépôt de la marque à laquelle l'enregistrement rétroagit.

Cette interprétation ne saurait pas être qualifiée comme étant contraire à l'intention du législateur, étant donné, comme les premiers juges l'ont relevé à juste titre, que les auteurs de la loi du 21 décembre 2007 ont justifié la mesure par le fait que « *l'effet escompté de la mesure fiscale proposée est d'accroître la visibilité du Luxembourg en tant que centre de compétence en matière de propriété intellectuelle. Il s'agit en l'occurrence de renforcer l'éventail de dispositifs existants en la matière en vue de stimuler les activités de recherche et de développement, ainsi que les activités innovantes au Luxembourg, et d'inciter les entreprises à acquérir de la propriété intellectuelle afin de valoriser leurs activités. Cette mesure s'inscrit ainsi dans le contexte d'une stratégie cohérente et concertée visant à créer à terme une chaîne de valeur pour l'ensemble des activités liées à la propriété intellectuelle: création, protection et exploitation.* (…) ». De concert avec le tribunal, il y a partant lieu de conclure que l'objectif du législateur était entre autres précisément celui de motiver les contribuables à protéger le résultat de leurs recherches et activités et à formaliser leur droit en procédant à l'enregistrement de la marque de leur produit, de manière que par le biais de l'article 50*bis* LIR, le législateur a nécessairement visé tant les contribuables ayant créé une marque après le 31 décembre 2007 et ayant procédé de suite à son enregistrement que ceux ayant commercialisé depuis longue date leurs produits sous une marque, mais n'ayant procédé à son enregistrement que postérieurement au 31 décembre 2007.

Il s'ensuit que ce premier moyen d'appel laisse d'être justifié et doit être écarté.

En ordre subsidiaire, le délégué du gouvernement se prévaut du § 6 StAnpG pour soutenir qu'il ne faudrait en l'espèce pas tenir compte des formalités juridiques d'enregistrement de la marque ... et de la conclusion presque simultanée d'une convention de licence stipulant une redevance exorbitante en prétendue contrepartie de l'usage de la nouvelle marque, l'ensemble de ces opérations ayant été motivé par l'unique souci de générer artificiellement l'application d'une exonération fiscale qui ne serait point censée trouver application à un cas de figure tel celui de l'espèce.

Il invoque comme premier indice en ce sens le fait que la ... a déposé la marque en cause à l'office Benelux de la propriété intellectuelle le 5 février 2008, qu'elle a obtenu son enregistrement le 12 mai 2008 et qu'elle a conclu endéans les trois jours, soit le 15 mai 2008, avec la société sœur ... un contrat de licence aux termes duquel la société belge a été prête à payer à la ...des redevances à hauteur de 1,5% de son chiffre d'affaires avec un minimum de …- € par an et elle s'est même engagée à payer dans l'immédiat à la ..., à titre de droit d'entrée pour la négociation et le transfert de l'ensemble des éléments et informations relatifs aux marques concédées, la somme de …- € dans un délai de deux mois. L'exécution de ce contrat de licence a donc emporté dans le chef de la ...la perception en tant que redevances du montant de …- € au titre de l'année 2008 et du montant de ...- € au titre de l'année 2009. Cette constellation factuelle démontrerait clairement que les formalités de dépôt et d'enregistrement de la marque ... et la conclusion du contrat de licence auraient été accomplies dans le seul but de transformer une partie des revenus commerciaux réalisés par l'intimée dans le cadre des transactions ordinaires avec une autre société du même groupe en des revenus de redevances afin de pouvoir prétendre à l'exonération de l'article 50*bis* LIR.

Le délégué du gouvernement rappelle que la ... , créée en l'année 1994, aurait pour objet le commerce de produits et sous-produits industriels bruts, semi-finis ou finis, ainsi que de produits chimiques et qu'elle aurait ainsi pour activité d'approvisionner ses clients en

métaux communs et en leurs alliages qu'elle acquerrait auprès de certains fournisseurs, son activité ne s'étendant cependant pas à la production de ces métaux ou alliages. Par contre, la société belge ... aurait été créée en l'année 1989 et aurait pour activité la production notamment d'alliages de zinc.

En ce qui concerne les droits de marque cédés, le délégué du gouvernement insiste aussi sur le fait que le contrat de licence stipulerait que les redevances y fixées seraient censées rémunérer le droit d'utilisation de deux marques, à savoir outre la marque ... également la marque « ... », lesquelles auraient été déposées ensemble le même jour par la ...et enregistrées également à une même date. Le représentant étatique estime que cette cession du droit d'utilisation de deux marques serait également contraire à la réalité économique en ce qui concerne la marque ...dans la mesure où il paraîtrait que la ... aurait commercialisé ses produits dans le passé sous cette marque depuis une longue date et qu'elle en aurait donc fait un usage effectif, en sorte que la qualification de la ...comme titulaire de cette marque ...serait également contestable sous un aspect économique de même que d'un point de vue juridique dans la mesure où il appert comme étrange que la ... soit disposée à rémunérer l'usage d'une marque dont elle aurait systématiquement fait usage dans le passé.

Le délégué du gouvernement relève aussi que l'intimée n'aurait fourni une quelconque explication concluante en ce qui concerne la détermination de la redevance de 1,5% du chiffre d'affaires, avec un minimum de ...- € par an, à payer par la ... en contrepartie de l'usage de la nouvelle marque ..., pour soutenir que le niveau de cette rémunération serait exorbitant et sans rapport avec la valeur propre et inhérente à cette marque ... nouvellement constituée et partant contraire à toute réalité économique. D'après le délégué du gouvernement, il faudrait en plus se poser la question quel aurait été l'avantage économique, sinon financier spécifique pour la ... de l'usage des deux marques visées dans le contrat de licence au vu du niveau des redevances exorbitantes fixées dans ledit contrat de licence. En réalité, la ..., société de production, aurait accepté en réalité de payer en mai 2008 de façon immédiate à sa société sœur une quote-part fixe de charges en fonction de son chiffre d'affaires sans obtenir ou pouvoir s'attendre à une contrepartie réelle rattachable à la marque, abstraction même faite des coûts supplémentaires pour elle afin d'apposer à l'avenir le logo ... sur les alliages par elle produits. Le délégué du gouvernement en déduit que l'arrangement conclu en l'espèce par les sociétés ... et ... serait contraire, de par sa formation et son contenu, aux usages entre tiers indépendants. Le délégué du gouvernement estime qu'un tiers sur le libre marché n'aurait pas consenti à payer un tel prix pour le droit à une marque venant d'être enregistrée depuis 3 jours dans la mesure où sa valeur propre serait nécessairement inférieure. Il se réfère à cet égard également aux principes de l'OCDE en matière de prix de transfert entre entreprises associées qui insisteraient également sur la nécessité de déterminer l'avantage pouvant raisonnablement être attendu par le cessionnaire d'une licence d'exploitation au vu de la notoriété variable de la marque concédée et de la nécessité d'investissement à faire en vue de l'utilisation de la marque. Or, en l'espèce, les redevances exorbitantes fixées dépasseraient largement le prix qu'un tiers aurait été disposé à payer pour l'acquisition du droit d'utiliser la marque ... et le contrat de licence en cause ne pouvait partant procurer une quelconque rentabilité ou profitabilité spécifiquement rattachable à l'usage de cette marque.

En outre, le délégué du gouvernement insiste sur la circonstance que les produits fabriqués par la ... se définiraient par des critères objectifs, à savoir la commande d'un produit sur mesure dont le prix serait celui du marché, et que la marque ... ne jouerait partant pas de rôle lors de la décision d'achat du client. Le délégué du gouvernement fait encore état de l'évolution de la marge brute de la ... entre les années 2005 et 2011 sur base de ses déclarations d'impôt, les chiffres afférents démontrant qu'il n'y aurait pas eu d'augmentation

de la marche bénéficiaire suite à l'introduction de la marque ..., mais plutôt une diminution correspondante des prix de vente des produits de la ..., tout comme il n'y aurait pas eu d'augmentation significative du chiffre d'affaires suite à l'introduction de la marque ... sur le marché, le commerce de produits métallurgiques étant conjoncturel.

Le délégué du gouvernement insiste également sur le fait que l'intimée serait en aveu que la ... lui vendrait l'intégralité de sa production de lingots de zinc munis de la marque ... sans commercialiser ces lingots auprès de clients tiers, cette commercialisation étant assurée exclusivement par l'intimée. Le représentant étatique en déduit que la ... n'aurait fait aucun usage réel des marques pour lesquelles elle se serait fait concéder le droit de licence et que les redevances payées ne seraient pas la contrepartie d'un usage réel des deux marques en cause. En outre, la ... retirerait aucun profit de cette concession des deux marques en cause en l'absence d'une commercialisation propre, mais serait quand même disposée à payer des redevances exorbitantes, ce qui démontrerait encore la contrariété à toute réalité économique de cette structuration.

Finalement, le délégué du gouvernement insiste sur le fait que la ...aurait apparemment conclu un tel contrat de licence uniquement avec la ..., partant une société liée, et qu'elle réaliserait une partie essentielle de son chiffre d'affaires avec d'autres sociétés du même groupe sans application de redevances. Ainsi, en l'année 2008, le montant de ...- € de redevances correspondrait à un chiffre d'affaires de ... de l'ordre de … millions d'euros et en admettant une quote-part attribuable à l'achat de matières premières par ... de l'ordre de … millions d'euros pour réaliser ses chiffres d'affaires, l'on arriverait à 20% des ventes à ..., ce qui démontrerait que des tiers indépendants ne seraient pas disposés à payer de telles sommes à titre de redevances pour une telle marque et dénoterait partant la contrariété à la réalité du marché de la construction juridique choisie. A partir de l'ensemble de ces éléments, le délégué du gouvernement conclut qu'il y a eu utilisation en l'espèce de formes et institutions du droit privé en ce qu'on serait en présence de formalités juridiques de dépôt et d'enregistrement d'une marque suivies d'un contrat de licence entre la ...et sa société sœur ... portant fixation de redevances significatives en contrepartie de l'usage de deux marques enregistrées. En outre, le seul but de ses formalités et de l'arrangement contractuel choisi aurait été de transformer une partie significative des bénéfices commerciaux pleinement imposables de la ...en des revenus de redevances se rattachant à une prétendue nouvelle marque afin d'aboutir par ce biais à une économie d'impôt considérable.

L'intimée rétorque que le dépôt d'une marque afin de bénéficier du droit de monopole et de la protection juridique liée à la marque constituerait un motif extra-fiscal indéniable qui exclurait l'application du concept de l'abus de droit prévu par le § 6 StAnpG. En outre, l'article 50*bis* LIR représenterait une mesure incitatrice consistant à imposer moins lourdement certains revenus strictement délimités, de manière que le contribuable qui renterait dans les prévisions de cette disposition avec certains de ses revenus n'essaierait pas de se soustraire à une mesure fiscale onéreuse, mais essaierait plutôt de profiter d'une disposition de faveur. L'intimée considère que le § 6 StAnpG ne saurait être appliqué dans un tel cas de figure. L'intimée ajoute la considération, en ce qui concerne les motifs fiscaux à la base de la solution choisie, que la mesure d'une exonération partielle en faveur de certains revenus serait une mesure d'incitation fiscale et animerait précisément le contribuable afin de poursuivre la voie moins imposée plutôt que la voie plus imposée et que, si le contribuable était totalement insensible à ces incitations fiscales, de tels régimes de faveur n'auraient aucun succès. Il paraîtrait dans ce cas de figure aberrant que le législateur introduise des mesures fiscales d'incitation et que l'administration reproche ensuite au contribuable d'avoir motivé les opérations par lui effectuées par des considérations fiscales. Finalement, l'intimée ajoute la considération que la marque s'analyserait en un bien de

commercialisation qui serait une pratique courante dans le commerce international et que les termes et conditions de ces licences d'exploitation de marques varieraient extrêmement, de manière que rien ne limiterait l'octroi de licences à la seule commercialisation du produit et que les contraintes de licence intra-groupes seraient courantes.

En premier lieu, la Cour est amenée à constater que le contrat de licence du 15 mai 2008 stipule qu'il porte sur les deux marques ... et ...et que la ...accorde à la ... le droit exclusif d'utiliser et d'exploiter les marques ci-avant indiquées, que la ... s'engage à exercer les droits conférés par la convention et que ses droits comprennent notamment celui d'apposer la marque ... sur les produits créés, fabriqués et commercialisés par la ... , celui d'utiliser les signes et logos constituant ces marques, celui de signaler dans tous les écrits l'appartenance au groupe ... et celui de modifier la dénomination sociale de la ... vers ce nom précisément. En contrepartie, la ... s'est engagée à respecter et reconnaître les droits de propriété intellectuels de la ...sur les deux marques et à ne pas tenter de déposer comme marque, dessin ou modèle ou tout autre droit de propriété intellectuelle un signe comprenant lesdites marques ou un signe similaire et pouvant emporter un risque de conflit. En contrepartie de la concession de ces droits, la ... s'est engagée au paiement des redevances précitées incriminées et exposées par le délégué du gouvernement.

D'un autre côté, il se dégage des éléments en cause, tels que notamment exposés et confirmés par la ..., que celle-ci a procédé elle-même et seule à la commercialisation de tous les lingots de zinc produits sous le couvert de la marque .... Ainsi, c'est la ...qui, en tant que société chargée de la commercialisation des produits du groupe, a acheté sur le marché les matières premières nécessaires à la fabrication des lingots de zinc pour les vendre ensuite à la ... qui a procédé à la production des lingots et à l'apposition sur ces derniers du sigle de la marque .... Par contre, la ... n'a, d'après les éléments fournis en cause, pas assuré elle-même la commercialisation des lingots produits sur le marché à destination de clients tiers, mais a revendu l'intégralité de sa production à la ... qui, elle, a assuré la commercialisation aux clients tiers et intra-groupe.

Il en découle que, si la ... a obtenu, à travers le contrat de licence du 15 mai 2008, le droit de fabriquer et de commercialiser ses produits sous le couvert de la marque ... et si elle s'est engagée à exercer les droits lui conférés par ledit contrat, elle s'est limitée à apposer le sigle ... sur les lingots sans effectuer d'autres opérations commerciales en usant de cette marque, à part de les revendre au cédant de sa licence. Or, la substance d'un contrat de licence d'exploitation, voire de licence d'usage d'une marque de produits consiste dans l'utilisation de la marque par le concessionnaire sur le marché à ses propres fins pour la commercialisation sur le marché des produits couverts par la marque (cf. Antoine BRAUN & Emmanuel CORNU : *Précis des Marques*, 5e édit., p. 359). Il faut partant conclure que la ... n'a pas fait un usage effectif de la licence lui conférée à travers le contrat du 15 mai 2008 et que les redevances convenues et payées par la ... à la ...ne sont pas la contrepartie effective pour une utilisation de la licence lui conférée.

Or, si en règle générale, le concédant d'une licence d'exploitation ou d'usage d'une marque peut percevoir les redevances convenues en contrepartie de la licence de la part du concessionnaire sans que l'usage effectif ou non des droits conférés par la licence par celui-ci ait une influence sur la qualification des redevances, il n'en reste pas moins que l'article 50*bis* LIR constitue une mesure de faveur au bénéfice de certains revenus spécifiquement délimités en fonction de la finalité lui assignée par le législateur et qu'en disposant que sont visés « *les revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage ... d'une marque de fabrique ou de commerce* », l'article 50*bis* (1) LIR doit être interprété en ce sens que rentrent dans son champ d'application seulement les redevances qui

constituent effectivement, suivant une réalité économique vérifiée, la contrepartie pour une exploitation ou un usage effectifs, par le concessionnaire, d'une marque déposée et enregistrée. En effet, dans la mesure où l'article 50*bis* LIR consacre une exemption partielle, seuls peuvent bénéficier de cette disposition les revenus nets qui répondent à la finalité du législateur d'une « *stratégie cohérente et concertée visant à créer à terme une chaîne de valeur pour l'ensemble des activités liées à la propriété intellectuelle: création, protection et exploitation* » (doc. parl. 5801, exposé des motifs, p. 20) et qui sont le produit d'une exploitation effective des droits de propriété intellectuelle visés.

Au vu des éléments ci-avant indiqués, force est à la Cour de conclure que les redevances litigieuses en l'espèce ne répondent pas à cette exigence posée par l'article 50*bis* (1) LIR, de manière que c'est à bon droit que le bureau d'imposition avait refusé de leur appliquer l'exemption partielle prévue par cette disposition.

Il s'ensuit que l'appel étatique est justifié et que le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens que le recours en réformation de la ...dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009 émis à son égard le 1er juin 2011 est à rejeter comme n'étant pas fondé.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 31 juillet 2013 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris, rejette le recours en réformation de la société ... dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009 émis à son égard le 1er juin 2011 comme n'étant pas fondé et en déboute la société ...,

condamne la société ... aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 30 juillet 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier du tribunal administratif Goreti PINTO, greffier assumé.

s. Goreti PINTO s. Francis DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 30 juillet 2014
Le greffier du tribunal administratif